

15 Anstånd

15.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas bestämmelserna om anstånd med att lämna skattedeklaration som finns i 10 kap. 24 § SBL och anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som finns i 17 kap. SBL.

SKV har utfärdat tre rekommendationer om anstånd, dels ”Anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i sådan deklaration”, RSV S 1998:12, dels ”Anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:13 samt ”Ändring i RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen”, RSV S 1998:33.

För vidare information se RSV:s skrivelse 2001-06-28, dnr 7096-01/120, ”Anstånd med betalning av skattetillägg”. Ränta beräknas även om anstånd medges, se vidare avsnitt 10.4.4.

15.2 Anstånd med att lämna skattedeklaration och med betalning

15.2.1 Allmänt

10 kap. 24 § SBL

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. *Lag (2003:664)*.

Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått ut, skall anståndet omprövas. *Lag (1997:483)*.

17 kap. 1 § SBL

Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna en skattedeklaration enligt 10 kap. 24 §, får Skatteverket också bevilja anstånd med inbetalningen av den skatt som skall redovisas i deklarationen. *Lag (2003:664)*.

SKV får, om det finns särskilda skäl, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration. Detta anstånd medför inte automatiskt ett betalningsanstånd. Anstånd enligt 10 kap. 24 § SBL gäller endast anstånd att lämna deklarationen. Om anståndsansökan även avser anstånd

med inbetalning av skatter och avgifter, som ska redovisas i deklaration, gäller 17 kap. 1 § SBL avseende anståndet med inbetalningen.

Ansökan

För att anstånd ska kunna medges för en viss deklaration måste ansökan ha kommit in till SKV senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in. När en skattedeklaration ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§.

I RSV S 1998:12 anges att ansökan bör lämnas skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon i rätt tid kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Laga förfall

Med laga förfall avses att den skattskyldige

- drabbas av sådan sjukdom, olyckshändelse e.dyl. som gör att han inte kan tillse att skattedeklaration lämnas och ingen annan kan lämna deklarationen i hans ställe,
- avlider och ingen annan kan lämna skattedeklaration i hans ställe.

Bestämmelser om laga förfall finns i 32 kap. 8 § RB.

I dessa fall behövs inget anstånd eftersom den skattskyldige i praktiken genom det laga förfallet har anstånd. SKV ska dock så snart det laga förfallet blir känt vidta nödvändiga åtgärder så att den skattskyldige inte påförs förseningsavgift eller skönsbeskattas.

Om laga förfall föreligger måste skattedeklaration lämnas så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha infallit senast den dag skattedeklaration måste postas för att ha inkommit till SKV i rätt tid.

En anståndsansökan som kommer in från en skattskyldig som har laga förfall ska prövas även om den kommer in efter deklarationsdagen.

Anståndstid

Anstånd med att lämna skattedeklaration bör beviljas endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör inte omfatta längre tid än två veckor. Om anståndet förenas med villkor om betalning kan längre anstånd medges, dock normalt inte längre tid än en månad.

Betalning av beräknat skattebelopp

En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration ska inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom ska SKV som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning ska göras med ett beräknat skattebelopp inom den tid som normalt gäller för betalningen. Detta beräknade belopp ska så nära som möjligt överensstämja med det definitiva beloppet. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Det kan t.ex. gälla ett belopp som motsvarar genomsnittet av inbetalda belopp de tre senaste inbetalningsmånaderna (prop. 1996/97:100 s. 611).

Exempel

A som enbart är momsregistrerad har för redovisningsperioderna januari, februari och mars betalat in 15 400 kronor, 17 600 kronor samt 9 300 kronor. Han begär och beviljas anstånd med att lämna skattedeklaration för redovisningsperioden april, men SKV medger inte betalningsanstånd utan beräknar beloppet som A ska betala schablonmässigt till 14 100 kronor ($15\,400 + 17\,600 + 9\,300/3$).

15.2.2 Skäl för anstånd

För att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration krävs särskilda skäl. Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medges anstånd med att lämna skattedeklaration. Han ska visa förekomsten av de omständigheter som hindrar honom att lämna skattedeklaration i tid. I RSV S 1998:12 anges att SKV:s bedömning bör vara restriktiv. Som särskilda skäl anges bl.a. sjukdom, olyckshändelse och datorfel under vissa förutsättningar. Som exempel på skäl som inte bör föranleda anstånd med deklaration anges bristande betalningsförmåga och semester.

Sjukdom eller olyckshändelse

Om den skattskyldige drabbats av sjukdom eller olyckshändelse kan han ansöka om anstånd med att lämna skattedeklaration. Ansökan ska vara inne hos SKV senast på redovisningsdagen. Längre tids anstånd än 1 månad bör normalt inte ges. Behövs längre tid kan den skattskyldige ansöka om förlängning av anståndet. Ansökan om förlängt anstånd ska ha kommit in till SKV före den först beslutade anståndstidens utgång. En ny ansökan innebär en ny prövning av om hinder för att deklarerat fortfarande föreligger och om den skattskyldige gjort vad han kunnat för att fullgöra sina skyldigheter. Har den skattskyldige tidigare haft laga förfall och kommer in med ansökan så snart det laga förfallet upphört så ska ansökan prövas.

Särskilda skäl att bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration kan även föreligga om ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse (prop. 1996/97:100 s. 573). Som exempel kan nämnas följande

- Ett företags kamrer eller kassör har insjuknat vid den tid deklarationen ska upprättas. Det förutsätts då att kamrern eller kassören är den som vanligtvis upprättar deklarationen och att det inte finns någon annan på företaget som kan fullgöra deklarationsskyldigheten.
- Ett företags externa bokförare har insjuknat och det ställer sig svårt eller direkt olämpligt för företaget att skaffa en ny bokförare för att fullgöra deklarationsskyldigheten.

SKV kan begära att den skattskyldige styrker sjukdom med läkarintyg, och bör göra det i de fall den skattskyldige åberopar sjukdom som anledning för anstånd vid flera tillfällen.

Enligt rekommendationen bör anstånd beviljas endast om problemen uppstått i nära anslutning till att redovisning ska ske och när den deklARATIONSSKYLDIGE saknar möjlighet att omedelbart få fram någon ersättare som kan upprätta deklARATIONEN.

Sjukdom eller olyckshändelse som drabbat ansvarig tjänsteman kan motivera att anstånd beviljas även med betalningen. Om det är möjligt bör dock betalning ske med ett ungefärligt belopp.

Datorfel

Datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklARATIONEN ska lämnas kan utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklARATION (prop. 1996/97:100 s. 573). Om den skattskyldige åberopar problem med datasystemet flera gånger bör SKV begära in uppgifter om vad felet närmare består i och vad den skattskyldige gjort för att rätta till felet.

När SKV beviljar anstånd med att lämna skattedeklARATION i sådana fall bör föreskrivas att betalning ska ske med ett belopp som så nära som möjligt kan beräknas överensstämna med det definitiva beloppet.

Övriga omständigheter

Övriga omständigheter, som enligt RSV S 1998:12 bör kunna motivera anstånd med att lämna skattedeklARATION och dessutom med betalning, är bl.a. strejk samt brand eller inbrott, där handlingar har förstörts eller kommit bort. Vidare kan som exempel nämnas fall där den befattningshavare på företaget som normalt upprättar underlag för deklARATIONEN, på grund av en hastigt påkommen tjänsteresa, inte kan utföra arbetet så att deklARATIONEN kan lämnas i tid. Det ska således vara fråga om en hastigt påkommen planerad tjänsteresa. Är det däremot fråga om en tidigt planerad tjänsteresa bör anstånd inte medges. Detsamma gäller om en hastigt påkommen tjänsteresa kombineras med semester.

15.2.3 Skäl som inte bör föranleda anstånd

Bristande betalningsförmåga

Brist på likvida medel bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklARATION och inte heller med betalning.

Den deklARATIONSSKYLDIGE bör uppmanas att lämna skattedeklARATION i tid för att undgå förseningsavgift samt att betala så mycket som möjligt för att reducera kostnadsräntan.

Tillfälliga betalningsproblem kan i vissa speciella situationer utgöra skäl för anstånd med inbetalning av skatter och avgifter som ska redovisas i en skattedeklARATION på annan grund (prop. 1996/97:100 s. 422 och 423), se RSV S 1998:13 om anstånd med inbetalning av skatt.

Semester

Semester bör inte anses utgöra skäl för anstånd med att lämna skattedeklaration eller med betalning. Det bör kunna anses ingå i ett företags planering att ta hänsyn till detta så att redovisning i deklaration och betalning kan ske i rätt tid.

Exempel

Om en anställd kamrer eller kassör har tagit ut semester under den tid deklarationen ska lämnas ska anstånd inte medges. Detsamma gäller om en extern bokförare, som normalt upprättar underlaget för deklarationen, har tagit semester.

15.3 Anstånd med inbetalning av skatt**15.3.1 Allmänt**

Grundprincipen är att påförda skatter ska betalas även om beslutet om skatten inte vunnit laga kraft. Endast det förhållandet att någon begärt omprövning eller överklagar ett ärende betyder inte att anstånd ska medges, 23 kap. 7 § SBL.

Anstånd kan medges även om skatten är betald. Begär den skattskyldige det kan inbetalt belopp komma att återbetalas.

Anstånd med betalning av skattetillägg

Skattetilläggsbestämmelsernas förhållande till Europakonventionen har prövats av Europadomstolen i två mål Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige, 2002-07-23 ansökan nr 36985/97 och 34619/97. Europadomstolen fann att de svenska skattetilläggsreglerna är att anse som ett straff i Europakonventionens mening men att de svenska skattetilläggsreglerna inte strider mot artikel 6 i konventionen. Sverige fälldes dock för de långa handläggningstider som förekommit i målen. Se vidare RSV:s rättsfallsprotokoll 17/02 "Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen". RR har i RÅ 2000 ref. 66 II behandlat frågan om verkställighet av beslut om skattetillägg. RSV har i en skrivelse 2001-06-28, dnr 7096-01/120, "Anstånd med betalning av skattetillägg", lämnat vissa synpunkter på hanteringen av frågor om anstånd med betalning av skattetillägg.

Genom den införda bestämmelsen i 17 kap. 2 a § SBL garanteras en skattskyldig, om han begär det, anstånd med skattetillägget, se vidare nedan.

SKV ska inte, för att medge anstånd, kräva att den skattskyldige ställer säkerhet för skattetilläggsbeloppet i de fall grunden för anstånd är att irreparabel skada uppkommer.

Anstånd och preskription

En skatt debiteras skattekontot vid en viss tidpunkt. Medges anstånd med skatten krediteras kontot anståndsbeloppet när beslutet

fattas. När anståndet avregistreras debiteras skattekontot det belopp som ska betalas. Uppstår det då ett underskott som inte betalas efter betalningsuppläggning restförs underskottet. De fordringar som överlämnas för indrivning är underskott på skattekontot och inte hänförligt till någon viss skatt. En fordran enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den överlämnas för indrivning. Eftersom det saknas särskilda preskriptionsbestämmelser i samband med anstånd, börjar preskriptionstiden att löpa när anståndet är avregistrerat och beloppet restförs.

15.3.2 Anstånd vid omprövning eller överklagande

Befrielsefall

17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL

Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt *Lag (2003:664)*.

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, *Lag (1997:483)*.

SKV får bevilja anstånd om det kan antas att den skattskyldige kommer att befrias från skatten antingen helt eller delvis. Denna regel tar främst sikte på sådana fall där skatten kan antas bli nedfattad på grund av omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsfel, dvs. ändringar som hanteras på myndighetsnivå.

Beslut om omprövning kan, åtminstone i uppenbara fall, ske inom några få dagar. Om skatten omgående kan sättas ned med belopp motsvarande den skattskyldiges önskemål behöver något beslut om anstånd inte fattas, utan en ansökan härom bör avskrivas från vidare handläggning genom ett tillägg till omprövningsbeslutet.

I vissa fall bör SKV, ex officio, dvs. utan särskild ansökan, meddela anstånd. Behov härav kan föreligga vid exempelvis debiteringsfel där rättelse inte kan ske omedelbart och en begäran om indrivning är nära förestående. Institutet ska dock användas restriktivt.

Anstånd bör medges med belopp motsvarande den skatt som kan antas komma att bortfalla.

Tveksamhetsfall

17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL

2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller *Lag (1997:483)*.

Anstånd får beviljas om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten.

I 49 § 1 mom. 2 UBL fanns ett "ovisshetsbegrepp". Detta har i SBL ersatts med begreppet "tveksamt". Ändringen är enbart av redaktionell art (prop. 1996/97:100 s. 419).

Till ledning för tolkning av begreppet ”ovisst” hänvisas till vad departementschefen framhöll i prop.1989/90:74 s. 341. Enligt uttalandet bör villkoren för anstånd inte knytas till den överklagade frågans art utan det bör göras en fri bedömning av frågan i sin helhet. Departementschefen anförde vidare:

”Om det då objektivt sett råder en påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga, bör detta kunna utgöra grund för anstånd. Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor.”

Prövningen av frågan om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten bör göras för varje sakfråga för sig. Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan.

Det finns inget som hindrar att SKV beviljar anstånd enligt den här grunden men vidhåller sin ståndpunkt i beskattningsfrågan m.m.

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma.

Innan SKV beviljar anstånd ska SKV bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 15.3.3.

Betydande skadeverkningar m.m.

17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL

3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. *Lag (1997:483).*

Utöver tveksamhetsfallen får anstånd beviljas om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten innan slutligt beslut föreligger.

I 49 § 1 mom. 3 UBL fanns ett ”obillighetsbegrepp”. Detta har i SBL ersatts med begreppet ”oskäligt”.

I fråga om tolkningen av begreppen ”betydande skadeverkningar” och ”obilligt” (det senare begreppet numera benämnt ”oskäligt”) finns vissa uttalanden i förarbetena. Se vidare RSV:s rekommendation RSV S 1998:13.

Inte sällan är situationen den att den skattskyldige sökt anstånd och åberopat någon av grunderna 1 eller 2, men inte åberopat grund 3.

Förutsättningarna för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL bör därför prövas även om sökanden inte uttryckligen krävt detta. Med undantag för sådana fall som drivs i prejudikatintresse, bör anstånd

inte beviljas i andra fall än där betalning skulle framtvinga avyttring av särskild egendom, t.ex. fastighet vari sökanden driver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

Anstånd enligt nämnda grund bör inte medges om sökanden helt saknar tillgångar. En förutsättning för anstånd bör vidare vara att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden.

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma. Anstånd bör naturligtvis inte komma ifråga om det finns ett överskott på den skattskyldiges skattekonto om skatten har debiterats kontot. Finns inget underskott på den skattskyldiges skattekonto bör ansökan avslås. Det bör inte kunna anses oskäligt eller föreliggande betydande skadeverkningar att betala något som redan är betalt.

Innan SKV beviljar anstånd ska SKV bedöma om säkerhet ska ställas, se nedan 15.3.3.

Moms i självdeklarationen

När den skattskyldige redovisar moms i självdeklaration och det är fråga om grundbeslut av slutlig skatt bör anståndet begränsas till ”slutlig skatt att betala”.

Förhandsbesked

17 kap. 2 § 2 st. SBL

Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet. *Lag (2003:664)*.

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1997/98:65 s. 45). I de fall RSV ansökt om förhandsbesked kommer den skattskyldige inte sällan att begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Eftersom det får förutsättas att rättsläget är oklart i de fall verket ansöker om förhandsbesked, torde det regelmässigt vara så att utgången i målet eller ärendet kan anses vara tveksamt. Detta innebär att förutsättningar för anstånd i normalfallet är för handen.

Anståndstiden

17 kap. 2 § 3 st. SBL

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked. *Lag (1998:194)*.

I de fall anstånd har beviljats med anledning av begäran om befrielse, omprövning eller överklagande eller ansökan om förhandsbesked får anståndstiden bestämmas till längst tre månader efter den dag då omprövningsbeslutet eller domstols beslut fattades.

Anstånd skattetillägg

17 kap. 2 a § SBL

Även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda skall Skatteverket efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalning av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta gäller dock inte vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd med betalningen av skattetillägget enligt denna paragraf i avvaktan på Skatteverkets omprövning avseende samma fråga.

Anståndstiden skall bestämmas till dess att Skatteverket har meddelat beslut i omprövningsärendet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut eller, vid överklagande till länsrätten, till dess att länsrätten har meddelat beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut. *Lag (2003:664).*

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig, om denne begär anstånd, anstånd med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning av det bakomliggande beslutet.

Enligt första stycket är förutsättningen för anstånd dels att den skattskyldige har begärt omprövning av SKV:s beslut eller har överklagat SKV:s beslut till länsrätten, dels att den skattskyldige har begärt anstånd med skattetillägget. För att i ett omprövningsfall få anstånd med skattetilläggsbeloppet till dess att länsrätten har prövat frågan måste den skattskyldige begära anstånd såväl vid begäran om omprövning som vid överklagande till länsrätten. Det är i båda situationerna SKV som ska bevilja anstånd. Av första styckets sista mening följer att anstånd enligt bestämmelsen endast ska kunna beviljas en gång vid begäran om omprövning och en gång vid överklagande av en fråga. Anstånd med stöd av denna bestämmelse kommer således att kunna beviljas två gånger för prövningen av en och samma fråga, nämligen om den skattskyldige först begär omprövning av SKV:s beslut och i samband därmed begär anstånd och när det ärendet är avgjort den skattskyldige överklagar frågan till länsrätten och på nytt begär anstånd. Det anstånd som ska ges i en överklagandesituation omfattar även tiden för den omprövning som ska ske enligt 6 kap. 6 § TL vid ett överklagande.

I paragrafens andra stycke stadgas att anstånd i omprövningsfallen ska beviljas till dess att SKV har fattat beslut i omprövningsärendet eller till längst tre månader efter detta beslut. I överklagandefallen ska anstånd beviljas till dess att länsrätten har fattat beslut med anledning av överklagandet eller till längst tre månader efter detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft.

Prövningstillstånd i RR

RR har meddelat prövningstillstånd i ett mål avseende anstånd med betalning av skattetillägg enligt 17 kap. 2 a § SBL (mål nr 8492–8493-03). Fråga är om innebörden av ikraftträdandebestämelsen avseende 17 kap. 2 a § SBL. I avvaktan på dom har RR meddelat anstånd med stöd av 28 § FPL.

15.3.3 Säkerhet

17 kap. 3 § SBL

Om det i de fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10–12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då i stället Skatteverket. *Lag (2003:664)*.

Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, skall kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas. *Lag (1997:483)*.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om skattetillägg. *Lag (2003:212)*.

I de fall SKV finner att anstånd kan medges på grund av att

- den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL), eller om
- den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagas och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten (17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL),
- ska även frågan om säkerhet prövas.

Det får alltså inte komma i fråga att kräva säkerhet när det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL. Säkerhet får inte heller krävas när anstånd beviljas på grund av att det allmänna ombudet hos SKV ansökt om förhandsbesked, dvs. i fall som avses i 17 kap. 2 § 2 st. SBL.

Bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att anstånd medför risk för att det aktuella beloppet inte kan tas ut vid anståndstidens utgång.

Kan det antas att den skattskyldige inte har förutsättningar att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör, får anstånd endast beviljas om säkerhet ställs.

Om den skattskyldige anför att tillgångar saknas för att betala skatten och att kravet kommer att leda till konkurs är det visat att betalningsförmåga saknas.

Av prop. 1989/90:74 s. 343 framgår att säkerhet ska krävas när man kan befara att den skattskyldige försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att t.ex. överlåta sina tillgångar till någon närstående, eller att hans egendom under anståndstiden skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärens fordringar.

SKV har bevisbördan

Det är SKV som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet, inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala (prop.1989/90:74 s. 343).

Obetydligt belopp, särskilda skäl

Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Som exempel på ett särskilt skäl att avstå från kravet på säkerhet kan nämnas att ärendet eller målet kan beräknas bli avgjort inom kort. En förutsättning är givetvis att möjligheten för staten att få betalt för sin fordran inte försämras (prop. 1996/97:100 s. 612).

Ompröva anstånd som medgetts utan säkerhet

Får SKV kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga har försämrats, bör SKV ompröva ett anstånd som medgetts utan säkerhet, 17 kap. 11 § SBL. Detta gäller dock inte anstånd som har beviljats enligt 17 kap. 2 a § SBL.

Begära in säkerhet

Om säkerhet för anstånd krävs enligt 17 kap. 3 § SBL, ska SKV underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerheten ska lämnas för att anstånd ska kunna medges (46 § 1 st. SBF, 1997:750).

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram sådan säkerhet som SKV kräver. Om indrivning inte redan begärts bör en begäran därom skjutas upp i avvaktan på att tiden för ställande av säkerhet har gått ut.

Det förhållandet att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en underrättelse enligt 46 § 1 st. SBF eller underlåter att lämna uppgifter om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått ut.

Säkerhetens utformning m.m.

Säkerheten bör inte vara tidsbegränsad. Annan borgen än bankgaranti ska godtas endast i undantagsfall och i så fall bara om den kan bedömas vara likvärdig med en bankförbindelse. Av säkerheten bör framgå att bank eller annan borgensman svarar för betal-

	ningen av skattebeloppet såsom för egen skuld. Om borgen ställs av flera personer ska den vara solidarisk (11 § indrivningslagen).
Ianspråktagande av säkerhet m.m.	SKV ska bevaka ställd säkerhet och får ta denna i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § 1 st. SBL). Innan säkerhet tas i anspråk ska den skattskyldige, bank etc. ges tillfälle att betala skatten. Betalas skatten ska säkerheten återställas till den som utfärdat säkerheten och den skattskyldige meddelas härom.
Ersättning för kostnad för ställd säkerhet	Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalls, ska kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen ska minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt ska bestämmelserna i 6–11 §§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. tillämpas (17 kap. 3 § 2 st. SBL).
Domar	RR har 2002-10-17, mål nr 4139-1999, 5884–5887-2000 och 797–798-2001, prövat frågan om anstånd kan medges utan att säkerhet för beloppet ställs då, efter vad som framkommit om de aktuella bolagets ekonomiska situation, det kan befaras att skatten inte kommer att betalas i rätt tid.
Gäller inte skattetillägg	Genom 17 kap. 3 § 3 st. SBL blir bestämmelserna om ställande av säkerhet inte tillämpliga i fråga om skattetillägg. Söks anstånd endast beträffande skattetillägget får säkerhet inte krävas. Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet (jämför eventuell ränta o.dyl. men alltså inte för skattetilläggsbeloppet).

15.3.4 Anstånd vid avyttring

17 kap. 4 § SBL

Om den skattskyldige har gjort en avyttring som medför inkomstbeskattning, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som har samband med avyttringen. Anstånd får beviljas endast om det finns särskilda skäl och *Lag (2003:664)*.

1. avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år eller
2. det är osäkert om avyttringen kommer att bestå.

Anståndstiden får bestämmas till längst två år. I de fall som avses i första stycket 2 får anstånd dock inte beviljas för längre tid än tre månader efter den dag då anståndsorsaken upphörde. *Lag (1997:483)*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd vid en sådan avyttring som föranleder inkomstbeskattning. En förutsättning är dock att särskilda skäl föreligger. Den avses gälla bl.a. vid avyttring av fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Bestämmelsen anses inte vara tillämplig i fråga om slutlig skatt som härrör från moms (prop. 1996/97:100 s. 612.) Bestämmelsen kommenteras inte här eftersom den inte i övrigt berör moms.

15.3.5 Anstånd vid totalförvarstjänstgöring

17 kap. 5 § SBL

Om den skattskyldiges betalningsförmåga har blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförvarsplikt under minst 60 dagar, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt som skall betalas under tiden för tjänstgöringen eller under någon av de tre därefter närmast följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av *Lag (2003:664)*.

1. officerare på reservstat, reservpersonal och reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal,
3. hemvärnspersonal,
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör. *Lag (1997:483)*.

Anstånd enligt denna grund avser alla skatter som ska betalas enligt SBL. Beträffande bl.a. moms och avdragen skatt får det förutsättas att skattebeloppet finns tillgängligt för inbetalning. Att ge anstånd med ett belopp motsvarande sådana betalningar torde därför inte aktualiseras annat än undantagsvis (prop. 1996/97:100 s. 425).

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

15.3.6 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

Om det finns synnerliga skäl, får Skatteverket bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§. *Lag (2003:664)*.

Restriktiv tillämpning

SKV får, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 17 kap. 1–6 §§ SBL. Att synnerliga skäl ska föreligga visar att anstånd endast ska medges undantagsvis, dvs. tillämpas restriktivt. Det är den skattskyldige som ska ange de omständigheter som visar att det finns synnerliga skäl och som ska göra sannolikt att han kan betala skatten efter en kort anståndstid.

I motiven till regleringen anfördes bl.a. följande (prop. 1996/97:100 s. 422–423). Avgörande för att ge anstånd bör vara att en viss tids betalningsanstånd är till fördel för både den skattskyldige och det allmänna. Det bör därför klart framgå bl.a. att betalningsanståndet inte leder till kreditförluster för det allmänna. Huvudsyftet kan sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller att realisera tillgångar. Samtidigt bör sägas att, i det enskilda fallet, det förhållandet att den skattskyldige behöver sälja egendom för att betala en skatteskuld kan tala mot att anse prognosen för betalning vara god. Att den

skattskyldige har skulder för indrivning hos KFM talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses uteslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos KFM under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd. Prövningen av en anståndsansökan bör inte hindras av att den görs efter att skatten eller avgiften skulle ha betalats.

Anståndstid

Anståndstiden är inte reglerad i 17 kap. 7 § SBL. Den får bestämmas av SKV i varje särskilt fall. En genomgående strävan vid prövningen av en ansökan om anstånd bör också vara att så långt som möjligt begränsa anståndstiden. Särskild restriktivitet bör iaktas om anstånd söks av näringsidkare eller ansökan avser betydande belopp. I dessa fall bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i en annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem. SKV kan också, om det anses ändamålsenligt, besluta att betalningen av ett skattebelopp ska få delas upp på flera förfalldagar. SKV får själv bestämma vid vilka förfalldagar betalningen ska fullgöras. Normalt bör betalningarna inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader. Särregleringen avses bli tillämplig bl.a. i fråga om slutlig skatt som påförs efter den årliga debiteringen av sådan skatt (prop. 1996/97:100 s. 614.).

Synnerliga skäl

Sjukdom, olyckshändelse och arbetslöshet kan i vissa fall utgöra synnerliga skäl för anstånd. Som förutsättning för detta bör dock gälla att skattebetalningsförmågan är nedsatt i betydande omfattning, i normalfallet med minst en femtedel. Betalningsproblemen bör vidare bedömas vara tillfälliga. Det bör normalt inte komma ifråga att bevilja anstånd för längre tid än sex månader i dessa fall.

Synnerliga skäl att bevilja en näringsidkare anstånd under en kortare tid bör anses föreligga, t.ex. när en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och näringsidkaren därför inte har fått betalt för utfört arbete.

Anståndsbelopp

Anstånd bör normalt inte medges med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. I bland yrkas och beviljas anstånd med en skatt som ännu inte förfallit till betalning. Det kan gälla beslutad ännu inte förfallen F-skatt, SA-skatt eller ett höjningsbelopp. Anstånd bör då kunna medges med belopp motsvarande det underskott som förväntas uppkomma på skattekontot när den inte förfallna skatten debiteras kontot.

I de fall den skattskyldige redovisar moms i självdeklaration bör man tänka på följande. ”Slutlig skatt att betala” finns på skattekontot flera månader innan skatten förfaller till betalning. Det ingår således redan i underskottet på skattekontot. Om anstånd ska medges med ”slutlig skatt att betala” enligt 17 kap. 7 § SBL bör

anståndet begränsas till det lägsta av beloppen ”slutlig skatt att betala” och underskottet på kontot vid beslutstillfället.

SKV avgör med vilket belopp anstånd bör medges. SKV bör medge anstånd med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna (prop. 1996/97:100 s. 423). SKV kan kräva att en del av beloppet ska betalas i tid. SKV bör medge anstånd endast med belopp som den skattskyldige gjort sannolikt att han kommer att kunna betala inom anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala bör anstånd inte medges utan underskottet på skattekontot bör överlämnas för indrivning hos KFM i vanlig ordning.

15.3.7 Gemensamma bestämmelser

Ansökan

17 kap. 8 § första meningen SBL

En ansökan om anstånd med inbetalning av skatt skall ges in till Skatteverket. *Lag (2003:664).*

I 17 kap. 8 § SBL anges att en ansökan om anstånd ska ges in till SKV. Av Arbetsordning för Skatteverket framgår att handläggningen ska utföras av den region som enligt de numera upphävda bestämmelserna i 2 kap. 1 eller 2 § SBL var behörig att fatta beslut. Angående dessa regler, se avsnitt 2.

Ny ansökan

Det kan förekomma att den skattskyldige ansöker om anstånd på nytt hos SKV, trots att en tidigare ansökan har avslagits av SKV. Något hinder mot detta föreligger inte. En dom om anstånd i LR utgör inte heller något hinder för att pröva en ny ansökan om anstånd. En ny ansökan bör prövas i sak av SKV, även om några nya omständigheter inte har åberopats. Ansökan får inte avvisas eller avslås under åberopande av tidigare avslagsbeslut. En annan sak är att den nya sakprövningen kan göras mer eller mindre ingående, allt efter omständigheterna. Varje ansökan utgör dock ett nytt ärende och den skattskyldige har möjlighet att ansöka om anstånd obegränsat antal gånger.

Skyndsamhetskrav

Ansökningar om anstånd med inbetalning av skatt bör normalt behandlas inom 14 dagar (RSV S 1998:13). Om utredning eller komplettering krävs kan längre handläggningstid krävas.

Anståndsbelopp

17 kap. 9 § SBL

Anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Anstånd enligt 2 a § skall dock beviljas med ett belopp motsvarande det beslutade skattetilläggsbeloppet. *Lag (2003: 212).*

I 17 kap. 9 § SBL anges med vilket skattebelopp anstånd får beviljas. Som föreskrivs i bestämmelsen ska anstånd beviljas med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna. Vad som avses med skälighet i nämnda hänseende har inte preciserats närmare i

motiven. Avsikten är emellertid att ge SKV utrymme att i den beloppsmässiga anståndsprövningen kunna väga in förhållandena i det enskilda fallet. Anståndsbeloppet kan alltså, genom att ett skäligt belopp får bestämmas, anpassas till föreliggande omständigheter.

Indrivning

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd. *Lag (1997:483)*.

Av 17 kap. 10 § SBL framgår att indrivning inte får begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

Angående indrivning, se vidare avsnitt 18.

15.4 Omprövning och överklagande

17 kap. 11 § SBL

Om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl, får beslutet om anstånd omprövas. Detta gäller inte anstånd som har beviljats enligt 2 a §. *Lag (2003:212)*.

Omprövning av anstånd på SKV:s initiativ

Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd kan finnas, bl.a. I de fall den skattskyldiges betalningssvårigheter har varit en väsentlig grund för anståndet och fråga uppkommer om återbetalning av skatt till honom (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också finnas skäl till omprövning och behov av att kräva säkerhet av den skattskyldige för fortsatt anståndsgivning.

Omprövning och krav på säkerhet bör aktualiseras, t.ex. om SKV fått kännedom om att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM eller har ställt in sina betalningar m.m.

Enligt 10 kap. 24 § 2 st. SBL har SKV möjlighet att ompröva ett medgivet anstånd innan anståndstiden har gått ut om förutsättningarna har ändrats, t.ex. att SKV får vetskap om att kamrern på ett företag blivit frisk. Detta gäller emellertid inte för de anstånd som fattats med stöd av 2 a §.

Omprövning eller överklagande av den skattskyldige

Om den skattskyldige inte är nöjd med SKV:s beslut kan han begära omprövning eller överklaga beslutet.

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett anståndsbeslut ska ha kommit in till SKV inom två månader från den dag då sökanden eller klaganden fick del av beslutet (21 kap. 5 §, 22 kap. 4 § SBL).

15.5 Övrigt

Av 63 § SBF framgår att en underrättelse till den skattskyldige ska sändas i vanligt brev. Om det är av betydelse att få bevis för att en

handling kommer den skattskyldige eller annan till handa ska dock delgivning ske.

Om en ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration inkommer efter periodens förfallodag ska ansökan inte prövas i sak. En sådan ansökan ska avvisas såsom för sent inkommen i ett formellt beslut med överklagandehänvisning. Ett avvisningsbeslut beträffande anstånd kan överklagas hos LR. Observera dock vad som gäller vid laga förfall, se avsnitt 15.2.1.